

Internationale Doppelbesteuerung

Abzug Verlust aus Liegenschaft in Deutschland

Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft Nr. 20/2004 vom 27. Februar 2004

Der Verlust aus einer Liegenschaft in Deutschland kann in der Schweiz nicht vom steuerbaren Reinertrag abgezogen werden, sondern ist nur satzbestimmend zu berücksichtigen.

Sachverhalt:

1. Die Y Immobilien AG (nachfolgend: Steuerpflichtige) wurde mit der definitiven Veranlagung der Staatssteuer 2001 vom 22. April 2003 eingeschätzt. Dagegen wurde mit Schreiben vom 12. Mai 2003 Einsprache erhoben.

2. Mit Einspracheentscheid vom 6. November 2003 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab.

Zur Begründung führte sie unter anderem an, im internationalen Verhältnis seien die Kantone bei Fehlen eines Doppelbesteuerungsabkommens frei in der Bestimmung des Umfangs der Steuerpflicht und der Wahl der Ausscheidungsregeln (*Athanas/Widmer*, Kommentar zum StHG zu Art. 21 N 38): Ein Entscheid des Bundesgerichts (BGE 107 Ia 41; StE 1986 B 23.9 Nr. 2) habe zudem festgestellt, dass die Kantone nicht verpflichtet seien, die Grundsätze des interkantonalen Steuerrechts auch auf internationale Sachverhalte anzuwenden. Im Kanton Basel-Landschaft sei bei der Staatssteuer keine ähnliche oder gar gleichlautende Bestimmung wie im DBG zu finden, welche sich zu dieser Frage ausspreche. Auch sei im Steuer- und Finanzgesetz keine Regelung zur internationalen Steuerauscheidung zu entnehmen, welche auf die Grundsätze des interkantonalen Steuerrechts verweise. Erst das Dekret des Landrats nehme in § 1 Abs. 2 zur internationalen Steuerauscheidung Stellung, indem dort auf die Regelungen der jeweiligen vom Bund abgeschlossenen DBA hingewiesen werde.

Aus der letztgenannten Bestimmung im Dekret könne ein «qualifiziertes Schweigen» gedeutet werden, welches eine effektive Verlustübernahme von ausländischen Betriebsstätten ausschliesse. Aufgrund der abgeschlossenen DBA sei wegen des Grundsatzes der (objektmässigen) Freistellung mit Progressionsvorbehalt ein Auslandsverlust nur satzbestimmend zu berücksichtigen, wenn sich der Sitz des Unternehmens im Kanton befinde.

Befinde sich im umgekehrten Fall der Sitz im Ausland und sei im Kanton lediglich eine beschränkte Steuerpflicht gegeben, so bestimme § 18 Abs. 2 des Steuer-

und Finanzgesetzes hingegen eine Besteuerung mindestens zum Steuersatz des im Kanton erzielten und objektmässig zugeordneten Ertrags. Diese Bestimmung deutet ferner darauf hin, dass im internationalen Verhältnis grundsätzlich eine objektmässige Ausscheidungsregel anzuwenden sei.

3. Mit Rekurs vom 25. November 2003 liess die Steuerpflichtige beantragen, es sei der Einspracheentscheid vom 6. November 2003 in Bezug auf die Staatssteuern aufzuheben und der Verlust aus Abschreibung der Liegenschaft in Deutschland nicht nur satzbestimmend, sondern auch vom steuerbaren Gewinn zum Abzug zuzulassen, unter o/e Kostenfolge.

Als Begründung wurde insbesondere geltend gemacht, im vorliegenden Fall gehe es um eine internationale Steuerfrage zwischen der Schweiz und Deutschland. Daher sei nur auf das Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland abzustellen. Wie auch der Einspracheentscheid richtig festhalte, fehle in diesem Doppelbesteuerungsabkommen eine Regelung zur Verlustverteilung.

Es müsse überprüft werden, ob eine interne gesetzliche Grundlage vorhanden sei. Auch im Einspracheentscheid werde festgestellt, dass im kantonalen Gesetz keine Regelung enthalten sei. Erst eine Hierachiestufe tiefer verweise der Kanton im Dekret in § 1 Abs. 2 auf das Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes. Wie bereits ausgeführt, beantworte das hier massgebliche Doppelbesteuerungsabkommen diese Frage gerade nicht. Weshalb darin ein «qualifiziertes Schweigen» gesehen werden könne, das die Verlustübernahme ausschliesse, sei nicht ersichtlich.

Die Regelung im Dekret sei ihres Erachtens vielmehr als «qualifiziertes Schweigen» zugunsten einer Verlustübernahme zu deuten. Die Gesetzgeber auf Bundesebene und auch auf kantonaler Ebene seien sich der Problematik der Verlustübernahme sehr wohl bewusst gewesen. Sie hätten durch eine positiv rechtliche Regelung die Sachlage klären und die effektive Verlustübernahme ausschliessen können. Der Bundesgesetzgeber und einige Kantone hätten das auch getan. Andere Kantone, so auch der Kanton Basel-Landschaft hätten eine entsprechende Regelung dagegen nicht aufgenommen. Ihres Erachtens handle es sich somit um ein qualifiziertes Schweigen, das eine effektive Verlustübernahme vorsehe.

Keine Stellung nehme der Einspracheentscheid zu den Ausführungen der Einsprache, dass mangels ausdrücklicher Regelung die Grundsätze des interkantonalen Rechts angewendet würden. Das Bundesgericht habe im zitierten Entscheid (StE 1986 B. 23.9 Nr. 2) zwar festgehalten, dass die Kantone nicht verpflichtet seien, die Grundsätze des interkantonalen Rechts auf internationale Sachverhalte anzuwenden. Von zentraler Bedeutung sei, dass das Bundesgericht die Grundsätze zu aBV Art. 46 Abs. 2 bzw. BVArt. 127 Abs. 3 in Bezug auf Liegenschaften aus Überlegungen der Billigkeit auch in internationalen Sachverhalten für anwendbar erklärt habe (vgl. *Locher*, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 2. Auflage, S. 53 f.).

Wenn davon auszugehen sei, dass die Grundsätze des interkantonalen Steuerrechts auf den vorliegenden Sachverhalt anzuwenden seien, müssten die Verluste aus einer Kapitalanlagelienshaft vom Hauptsitz übernommen werden (vgl. *Höhn/Mäusli*, § 28 N 25 f.).

4. Mit Vernehmlassung vom 5. Februar 2004 beehrte die Steuerverwaltung Abweisung des Rekurses.

Erwägungen:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz; StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 2 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall mehr als Fr. 2'000.– beträgt und Fr. 8'000.– pro Steuerjahr nicht übersteigt, vom Präsidenten und zwei Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt.

Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weitere Ausführungen darauf einzutreten.

2. Umstritten ist, ob der von der Steuerpflichtigen geltend gemachte Verlust aus Abschreibung einer Liegenschaft in Deutschland im Kanton Basel-Landschaft vom steuerbaren Reinertrag abgezogen werden kann. Anerkannt hat die Steuerverwaltung den Abzug dieses Verlustes in der angefochtenen Veranlagung lediglich vom satzbestimmenden Reinertrag.

a) Festzuhalten ist zunächst, dass sich die Beantwortung der Frage, ob ausländische Verluste vom steuerbaren Reinertrag abgezogen oder lediglich für die Festlegung des satzbestimmenden Reinertrags berücksichtigt werden dürfen, weder aus dem Abkommen vom 11. August 1971 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.913.62; DBA-D) noch aus Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV) ergibt, welche den Vorschriften des Steuergesetzes unbestrittenmassen vorgehen.

Das DBA-D bestimmt lediglich, dass die Schweiz Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen aus Deutschland von der Besteuerung auszunehmen hat, diese Einkünfte jedoch für die Festlegung des satzbestimmenden Einkommens berücksichtigen darf (vgl. Art. 6 Abs. 1 und Art. 24 Abs. 2 Ziff. 1 DBA-D). Die Frage, ob Verluste aus unbeweglichem Vermögen in der Schweiz vom steuerbaren Reinertrag abgezogen werden können, wird dem internen Recht überlassen (vgl. Entscheid des Schweizerischen Bundesgerichts [BGE], in: *Der Steuerentscheid [StE]* 1986 B. 23.9 Nr. 2, E. 3c mit weiteren Hinweisen).

Des Weiteren ist zu beachten, dass das Doppelbesteuerungsverbot von Art. 127 Abs. 3 BV entsprechend dem Wortlaut dieser Bestimmung grundsätzlich nur für das interkantonale, nicht aber für das internationale Verhältnis gilt. Allerdings kann durch das kantonale Steuerrecht für die internationale Steuerauscheidung auf die Grundsätze von Art. 127 Abs. 3 BV verwiesen werden (vgl. BGE, in: StE 1986 B 23.9 Nr. 2, E. 3c). Eine entsprechende Vorschrift fehlt jedoch im basellandschaftlichen Steuergesetz.

b) Die Steuerpflichtige mit Sitz in Z hat aufgrund von Art. 6 Abs. 1 DBA-D für die Einkünfte aus der Liegenschaft in Deutschland ein Nebensteuerdomizil. Wie bereits erwähnt, regelt das DBA-D die Frage, ob Verluste aus einer Liegenschaft in Deutschland in der Schweiz von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden dürfen, nicht. Im kantonalen Recht findet sich weder im Steuergesetz noch dem Dekret vom 19. September 1974 zum Steuer- und Finanzgesetz und der Regierungsratsverordnung vom 22. Oktober 1974 zum Steuer- und Finanzgesetz eine Bestimmung, die den Kanton Basel-Landschaft verpflichtet, einen Verlust aus einer Liegenschaft im Ausland vom steuerbaren Reinertrag zum Abzug zuzulassen. Es muss deshalb davon ausgegangen werden, dass diesbezüglich ein qualifiziertes Schweigen besteht. Der Abzug von Verlusten aus ausländischen Liegenschaften vom steuerbaren Reinertrag ist demzufolge im Kanton Basel-Landschaft ausgeschlossen. Diese Auslegung gebietet überdies auch der Grundsatz der Steuergerechtigkeit, denn so wird vermieden, dass eine steuerpflichtige Person einen Verlust aus einer ausländischen Liegenschaft zweimal von den steuerbaren Einkünften in Abzug bringen kann, einmal in dem Staat, in dem sich die ausländische Liegenschaft befindet, und einmal im Kanton Basel-Landschaft. Demzufolge ergibt sich ferner, dass vorliegend auch nicht, wie dies im Rekurs verlangt wird, aus Gründen der Billigkeit die interkantonalen Ausscheidungsregeln angewendet werden können und so der Steuerpflichtigen ermöglicht werden, den Verlust aus der Liegenschaft in Deutschland vom steuerbaren Reinertrag im Kanton Basel-Landschaft abzuziehen.

Gesamthaft ergibt sich deshalb, dass die Steuerverwaltung den Abzug des von der Steuerpflichtigen geltend gemachten Verlusts aus Abschreibung einer Liegenschaft in Deutschland im Kanton Basel-Landschaft vom steuerbaren Reinertrag zu Recht verweigert hat. Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.